



Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales  
**Groupe de coordination intercantonale MCH2**

27 octobre 2009  
Version : 2

## **DOCUMENT DE TRAVAIL DU GROUPE DE TRAVAIL MCH2 N° 4**

### **Interprétation consolidée**

---

#### **Membres du groupe de travail n° 4**

Heinz Montanari      ZH  
Andreas Hrachowy    ZH

## A. SITUATION DE DÉPART

### 1. Le cadre imposé par le MCH2

Le manuel MCH2 prévoit que l'interprétation consolidée porte sur diverses entités, dont elle donne une vue d'ensemble financière.

Le MCH2 définit un modèle de cercles qui doit servir de base à l'interprétation consolidée :

- Cercle 1 : le Parlement, le gouvernement et l'administration rapprochée
- Cercle 2 : l'organisation judiciaire et les autres autorités cantonales indépendantes
- Cercle 3 : les établissements et autres organisations.

Commentaire [MSOffice1] : „institution“ = traduction trop imprécise dans le manuel

Les cercles 1 et 2 doivent figurer dans le compte d'Etat. L'intégration du cercle 3 est facultative (de même que le choix de la méthode est libre). Le MCH2 laisse donc une grande liberté de choix dans le domaine de la consolidation des comptes.

Le seul impératif est de publier de nombreuses informations dans le tableau des participations entrant dans l'annexe des comptes annuels (MCH2, n° 16, notes explicatives 3, 9).

### 2. Particularités dans les communes

Les comptes consolidés doivent donner une vue d'ensemble financière de l'état du patrimoine, des finances et des revenus de l'ensemble de l'entité économique, en exposant les risques afférents. Dans le secteur privé, l'entité économique et le périmètre de consolidation qui s'y rattache peuvent être déterminés en fonction du niveau des participations. Dans le secteur public, ce critère est insuffisant car le principe « pourcentage de participation = niveau de contrôle » ne s'applique pas dans la plupart des formes d'organisation. Dans le secteur privé, la forme d'organisation la plus courante dans les groupes est la société anonyme, qui permet de déterminer sans ambiguïté le mode de consolidation en fonction des parts du capital social détenues. Dans les communes, il est généralement difficile de déterminer l'entité économique ou le périmètre des comptes communaux. En effet, l'influence de la commune est très variable selon les formes d'organisation (syndicat intercommunal, société anonyme, fondation, établissement, coopérative). Dans toutes les formes d'organisation, à l'exception de la société anonyme, l'influence directe que les communes peuvent exercer est extrêmement limitée puisque les décisions sont prises à la majorité.

La forme d'organisation la plus répandue parmi les communes est le syndicat intercommunal. Dans le syndicat intercommunal, le budget et les comptes sont décidés ou approuvés par le comité intercommunal, où sont représentées les communes appartenant au syndicat, ou par l'assemblée des délégués. L'organe responsable du budget est composé de représentants des communes syndiquées, qui prennent les décisions ensemble à la majorité. Le nombre de représentants siégeant au comité intercommunal et à l'assemblée des délégués n'est pas fixé selon des modalités uniformes. Dans la pratique, des critères variés sont appliqués (p. ex nombre d'habitants, charge financière, importance de l'utilisation, etc.). Comme le syndicat intercommunal prend ses décisions à la majorité, une commune ne peut généralement pas exercer d'influence majeure au sein du syndicat.

Il est d'autant plus difficile de définir des critères de consolidation et d'importance uniformes (arbre de décision) que les communes sont très hétérogènes (besoins et possibilités). Selon les premières expériences, il apparaît que les communes ont des doutes quant à la valeur informative des comptes consolidés car elles estiment que ce ne sont « pas les bonnes organisations » qui sont consolidées. La consolidation d'une fondation, par exemple, n'améliore que marginalement la valeur informative des comptes annuels alors que, du point de vue des communes, l'intégration des communes politiques et des communes scolaires est plus importante et plus parlante pour la population (même coefficient annuel d'impôt). Or, en raison de leur autonomie, les communes scolaires n'entrent pas dans le périmètre de consolidation des communes politiques.

Souvent, on paie pour autre chose (prestation) que pour un droit de participation. Il y a donc lieu de se demander si l'exécutif entend assurer un pilotage via le périmètre de consolidation ou s'il préfère simplement se procurer des prestations via ses participations.

L'établissement de comptes communaux consolidés comporte des aspects complexes, notamment en raison des liens qu'instaurent les syndicats intercommunaux entre les communes et des participations que celles-ci détiennent dans des exploitations et entreprises publiques. Cette complexité suppose en outre que soient remplies des conditions techniques (outils) qui sont loin d'être élémentaires.

## B. SOLUTIONS POSSIBLES

### 1. Consolidation

La consolidation est une démarche pluridisciplinaire. Elle ne doit donc pas être considérée exclusivement sous l'angle de la présentation des comptes. Etablir des comptes consolidés et ne pas s'en servir comme un élément supplémentaire pour piloter les finances et gérer les risques serait un gaspillage de ressources.

Il existe quatre variantes de base :

- A. Toutes les communes doivent établir des comptes consolidés (le cas échéant à l'issue d'un délai de transition donné) = consolidation obligatoire des entités du cercle 3.
- B. Les communes doivent établir des comptes consolidés dans des conditions déterminées.
- C. Les communes peuvent opter pour une consolidation de leurs comptes.
- D. Les communes peuvent opter pour une consolidation de leurs comptes. Elles sont tenues de gérer leurs participations selon des prescriptions à venir et faire rapport à ce sujet.

La variante A répond à l'exigence d'aboutir à une présentation des comptes offrant un niveau élevé de qualité conforme à la norme IPSAS, qui repose sur le principe de la consolidation des comptes. Les premières expériences recueillies lors de séances d'information ont montré que le personnel administratif a un important besoin de formation dans ce domaine. Un autre facteur de complication réside dans le fait que beaucoup d'unités utilisent une méthode comptable (p. ex. H+) différente de celle de leur maison-mère, la commune, ce qui oblige à faire un gros travail de mise en concordance et d'organisation.

La variante B respecte le droit fondamental des communes de faire des choix, mais elle exige l'établissement de comptes consolidés dans les situations de risque.

La variante B est une proposition de compromis. Dans cette variante, l'établissement de comptes consolidés est volontaire en règle générale ; il ne devient obligatoire que dans les situations de risque financier, par exemple :

- si les participations de la commune ont un impact négatif important sur la situation financière de celle-ci (p. ex. résultat annuel négatif cumulé des participations, fort endettement) ;
- les comptes (annuels) de la commune mettent en évidence des risques (faiblesse des réserves ou découvert du bilan, perspectives financières défavorables selon le budget ou le plan financier, taux d'endettement élevé) ; ou
- si les rapports relatifs aux participations font état de risques financiers importants.

Dans ces cas, la consolidation des comptes permet de cerner la situation financière réelle, par exemple le montant des capitaux propres consolidés, et d'agir en conséquence. Dans ce cas, les comptes consolidés constituent un outil essentiel pour éviter ou réduire les risques voire pour assainir les finances communales, ce qui justifie les ressources supplémentaires qu'il faut engager pour les établir. Les comptes consolidés sont alors utilisés comme un instrument de surveillance par le canton.

Dans les variantes A et B, les services cantonaux doivent formuler des prescriptions concernant la consolidation et l'arbre de décision.

La variante C présente l'intérêt d'épargner aux communes un énième changement et les investissements en temps et en argent qui l'accompagnent. Associée à la gestion des participations, la variante C peut également permettre d'atteindre le but de demander aux communes qu'elles fassent la transparence et qu'elles se dotent de structures et de procédures permettant de contrôler l'évolution des participations.

La variante D combine la consolidation avec la gestion des participations et le pilotage des finances. Dans le cadre du pilotage des finances communales, les communes sont tenues d'établir le tableau de leurs participations ainsi qu'un rapport à ce sujet. Ce rapport est présenté au législatif, ce qui assure l'information du public. Le rapport sur les participations devrait contenir par exemple les éléments suivants :

- un aperçu de l'ensemble des participations (déjà fourni dans le tableau des participations) ;
- la mention des changements intervenus par rapport à l'exercice précédent (nombre de participations) ;
- la stratégie du propriétaire pour chaque participation, avec établissement de l'indépendance de la direction opérationnelle ;
- un rapport financier (établissement de la valeur des créances).

## **C. PROPOSITION DE TRAITEMENT DES PARTICIPATIONS ET DE CONSOLIDATION**

### **1. Prescriptions à l'attention des communes**

Prescription n° 1 : Comptes annuels (comprenant le budget général, y c. les exploitations communales, les fonds, les préfinancements, les comptes spéciaux autonomes et les attributions affectées) (principe : couvrir ce qui n'a pas de personnalité juridique propre).

Prescription n° 2 : Publication des participations et rapport y relatif (tableau des participations et rapport sur les participations)

Prescription n° 3 : Autres liens importants avec des organisations, p. ex. liens contractuels (publication dans le tableau des garanties)

Possibilité n° 4 : Comptes consolidés (option d'établissement de comptes consolidés)

## **D. RECOMMANDATION DES SERVICES DE SURVEILLANCE CANTONAUX**

### **1. Complément à la recommandations n° 13**

Si les organisations relevant du cercle 3 sont incluses dans le périmètre de consolidation, un rapport relatif aux participations doit être établi et présenté au législatif pour qu'il en prenne connaissance.

Le rapport relatif aux participations contient en particulier les éléments suivants :

- un aperçu de toutes les participations (tableau des participations) ;
- la mention des changements intervenus par rapport à l'exercice précédent (nombre de participations) ;
- la stratégie du propriétaire pour chaque participation, avec établissement de l'indépendance de la direction opérationnelle ;
- un rapport financier (établissement de la valeur des créances).

Par « participation », on entend une institution revêtant la forme juridique d'un établissement autonome de droit public, d'un syndicat intercommunal ou d'une société de droit privé dans laquelle la commune détient une participation en qualité d'organe chargé de l'accomplissement d'une tâche publique ou qui revêt un grand intérêt public.

## E. ANNEXE (RECOMMANDATION N° 13 : INTERPRÉTATION CONSOLIDÉE)

### Recommandation

- 1 L'interprétation consolidée permet de donner une vue d'ensemble financière sur les entités consolidées.
- 2 Il existe trois « cercles » appelant une décision quant à la nature du justificatif dans le compte d'Etat :
  - Cercle 1: le Parlement, le gouvernement et l'administration rapprochée
  - Cercle 2: l'organisation judiciaire et autres autorités cantonales indépendantes
  - Cercle 3: les institutions et autres organisations
- 3 Les organisations et les unités d'organisation qui relèvent des cercles 1 et 2 doivent être consolidées intégralement dans le compte d'Etat.
- 4 Une consolidation n'est pas obligatoire pour les organisations qui relèvent du cercle 3. Si elles ne sont pas consolidées, elles doivent au moins être représentées avec transparence dans le tableau des participations ou des garanties en annexe. Si elles sont consolidées, cela peut se faire selon la méthode de la mise en équivalence ou de la consolidation globale.
- 5 Les organisations qui relèvent du cercle 3 peuvent présenter les caractéristiques suivantes, pour pouvoir relever du cercle 3, tout en sachant que ces dernières ne doivent pas être remplies de manière cumulative:

Cette organisation est une institution de la collectivité publique.

La collectivité publique participe de manière déterminante à cette organisation.

La collectivité publique contribue de façon déterminante aux frais d'exploitation de ces organisations.

La collectivité publique peut influencer cette organisation de façon déterminante.

La collectivité publique a des engagements envers cette organisation.

Commentaire [MSOffice2] : „établissements" serait une traduction plus précise (NdT)

### Notes explicatives

#### Concernant le point 1

- 6 Les comptes annuels des collectivités ont un rôle prioritaire dans l'illustration du patrimoine, de l'état de la fortune, des finances et des revenus. Cependant, ceux-ci ne couvrent que ce qui ne possède pas de personnalité juridique propre (principe du MCH1). Pour avoir la garantie d'une vue d'ensemble détaillée, d'autres organisations doivent être incluses.

### **Concernant les points 2 et 3**

- 7** Les trois cercles de la consolidation sont représentés dans l'illustration 1. Le cercle de consolidation 1 comprend le Parlement, le gouvernement et l'administration rapprochée. Le Parlement en fait également partie. Les comptes annuels consolidés doivent cependant comprendre également le cercle de consolidation 2, l'organisation judiciaire, ainsi que les autres autorités cantonales indépendantes. D'autres autorités sont par ex. constituées par les institutions non autonomes ou les commissions étatiques. Le cercle de consolidation 3, finalement, contient certaines institutions indépendantes ainsi que d'autres autorités et organisations du droit cantonal. Les cercles 1 et 2 sont obligatoirement à consolider de manière complète. Concernant le cercle 3, Conseil d'Etat décide de la nature de la consolidation, tout en prenant en considération les explications suivantes qui font office de directives.
- 8** Un périmètre de consolidation analogue s'applique aux communes. Les autorités correspondantes doivent être consolidées de manière analogue à l'organisation cantonale.

### **Concernant les points 4 et 5**

- 9** La détermination de la nature de la présentation des organisations dans le cercle de consolidation 3 devrait avoir lieu de manière similaire aux normes 6, 7 et 8.
- 10** L'illustration 2 présente l'arbre de décision qui (selon la norme IPSAS 6) peut servir à déterminer la nature de la présentation. La question est tout d'abord de savoir si la collectivité profite des activités de l'autre organisation. Ceci constitue le critère d'utilité. Si la réponse à cette question est «Non», ce sont les normes IPSAS 7 (sur les sociétés de participation) ou 8 (sur les participations et les entreprises communes) qui doivent être appliqués. Si la réponse est «oui», les questions dans l'ordre suivant doivent ensuite être posées: l'organisation a-t-elle le pouvoir, ainsi que le comportement financier et également opérationnel de déterminer l'autre organisation, et ce pouvoir peut-il être également exercé? Chaque fois que la réponse à l'une de ces questions est «Non», l'organisation ne doit pas être consolidée et doit être traitée en conséquence selon l'IPSAS 7 ou 8. Le MCH2 conseille de consolider dans le compte d'Etat les organisations pour lesquelles il est répondu par oui partout dans l'arbre de décision présenté dans l'illustration 9. Une autre possibilité serait qu'elles soient au moins représentées en annexe (norme minimale).
- 11** La consolidation est effectuée seulement en rapport avec les comptes, et pas en rapport avec le budget.

- 12** Si une participation est consolidée selon la méthode de la mise en équivalence, des excédents et des pertes non réalisés, occasionnés par des transactions entre l'investisseur (ou son entité consolidée et contrôlée) et la participation, doivent alors être éliminés dans l'étendue de la part détenue. Les pertes non réalisées ne doivent, en revanche, pas être éliminées si elles présentent des signes d'une perte de valeur durable.
- 13** Pour la consolidation globale, les actifs et les passifs de l'institution respective ou de la société de participation sont entièrement adoptés. Les étapes suivantes doivent être menées en substance:<sup>1</sup>
- a. *Consolidation du capital* : les participations au capital des institutions ou des sociétés de participation avec la collectivité doivent être éliminées en décomptant les valeurs de participation de la collectivité avec le montant du capital propre (proportionnel) échappant à ces parts de l'institution à inclure ou de l'entreprise de participation à inclure. Ni le montant du capital propre de l'institution à inclure ou de la société de participation, ni la valeur de participation correspondante de la collectivité de rang supérieur n'est présent dans la clôture des comptes consolidés. Le capital propre de l'institution à inclure ou de la société de participation à inclure doit au préalable être épuré des réserves latentes ou des charges latentes (selon la méthode de retraitement adoptée). Un exemple bref est présenté dans le Tableau 1. Comme dans cet exemple, une participation de 100% est généralement présumée pour les institutions et les organes des collectivités publiques, et aucune réserve latente ou charge latente ne doit exister. Pour les entreprises de participation, la situation peut être différente de l'exemple présenté dans le Tableau 2 . L'écart d'acquisition ou goodwill indique le montant, supérieur à la valeur réelle, payé pour une participation (après épuration de réserves/charges latentes). Un écart d'acquisition positif est inscrit à l'actif et un montant négatif doit être inscrit au passif en tant que réserve liée au retraitement dans les comptes consolidés.
  - b. *Consolidation des dettes* : les créances et les engagements d'institutions à inclure doivent être soldés pour les collectivités de rang supérieur ou inversement.
  - c. *Elimination des résultats intermédiaires* : les résultats intermédiaires provenant des livraisons et des prestations (bénéfices et pertes) doivent être éliminés dès lors qu'il ne s'agit pas d'éléments constitutifs du patrimoine qui existent physiquement et qui sont portés au bilan dans le bilan individuel. Cela a moins d'importance pour les institutions publiques, car celles-ci n'effectuent généralement pas d'activités économiques (avec livraisons et prestations). Cependant, cela peut devenir significatif pour

les participations. Lors de l'imputation interne des prestations dans la collectivité, aucune élimination de bénéfice ou de perte n'est généralement nécessaire puisque l'imputation interne des prestations intervient le plus souvent sans supplément de bénéfice.

- d. *Consolidation des revenus et des charges* : lorsque la collectivité de rang supérieur paie par ex. une subvention à l'institution à inclure (ou participation), celle-ci doit être éliminée du côté des charges pour la collectivité de rang supérieur ou du côté des revenus pour l'institution à inclure (ou participation). Il faut procéder dans le sens inverse lorsqu'une subvention de la part d'une institution à inclure (ou participation) est remise à la collectivité de rang supérieur. Il en va de même pour les concessions, les taxes, les droits d'eau et similaires.

14 Pour le tableau des participations et des garanties, cf. la recommandation n° 16.

## Exemples et graphiques

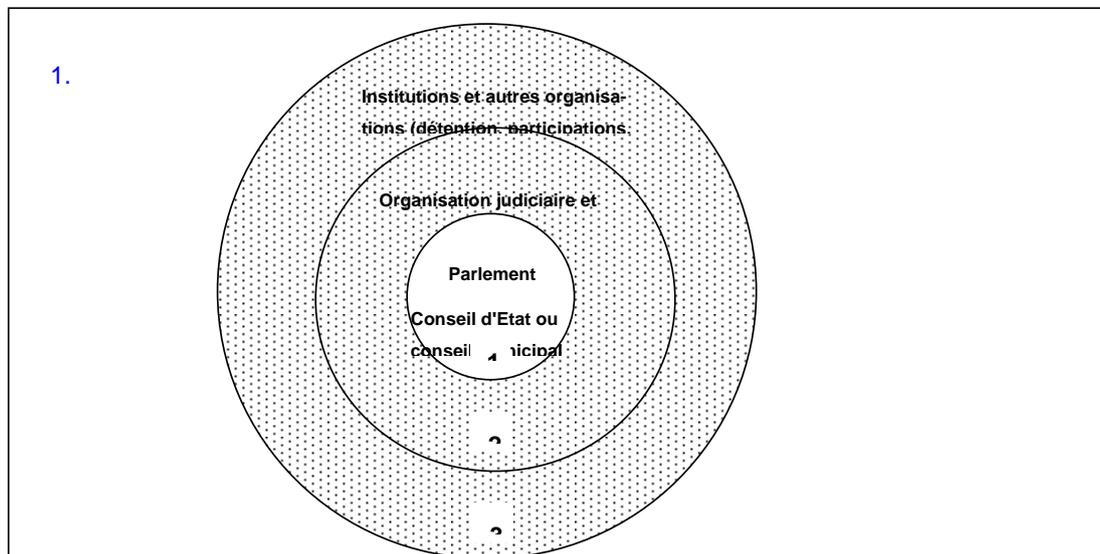


Illustration 1 Cercles de consolidation selon le MCH2

<sup>1</sup> Pour des objectifs plus détaillés, cf. IPSAS 6.39 - 6.52, SWISS GAAP RPC.

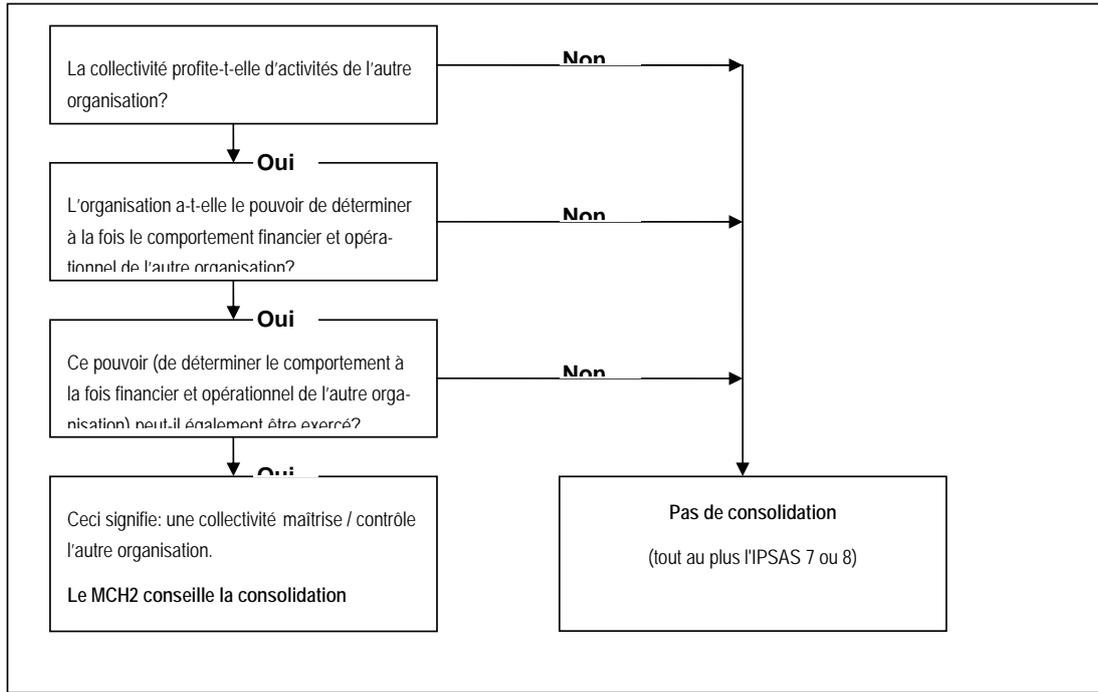


Illustration 2 Arbre de décision pour la consolidation selon le MCH2

**Tableau 1 Exemple de consolidation du capital pour une collectivité publique**

Valeur comptable de la participation	200'000
Part du capital propre	par ex. 100% de 200'000
Réserves latentes	0
Charges latentes	0
capital propre corrigé	$200'000 + 0 - 0 = 200'000$
Ecart d'acquisition (goodwill)	$200'000 - 200'000 = 0$

**Tableau 2 Exemple de consolidation de capital des participations inférieures à 100%**

Valeur comptable de la participation	180'000
Part du capital propre	par ex. 80% de 200'000
Réserves latentes	20'000
Charges latentes	10'000
capital propre corrigé	$160'000 - 20'000 + 10'000 = 150'000$
Ecart d'acquisition (goodwill)	$180'000 - 150'000 = 30'000$